

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pendapatan terbesar negara Indonesia berasal dari pajak. Pajak sebagai sumber penerimaan negara paling besar, negara memungut kepada warga negaranya sebagai wajib pajak dari berbagai sektor kehidupan yang akan dikembalikan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat dan pemerataan pembangunan di Indonesia. Rochmat Soemitro menyatakan bahwa

Pajak sebenarnya adalah utang, yaitu utang anggota masyarakat kepada masyarakat. Utang menurut perikatan hukum adalah perikatan (*verbinten*). Perikatan adalah istilah hukum yang perlu dipahami maknanya. Ilmu hukum membahas timbulnya dan hapusnya perikatan (utang pajak), membahas daluwarsa, membahas preferensi utang, paksa, sita, peradilan, pelanggaran, dan sebagainya.¹

Definisi Pajak menurut Rochmat Soemitro, dalam bukunya *Dasar-Dasar Hukum*

Pajak dan Pajak Pendapatan adalah sebagai berikut :

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa-jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum” dengan penjelasan sebagai berikut : “dapat dipaksakan” artinya : bila utang pajak tidak dibayar, utang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan, seperti surat paksa dan sita, dan juga penyenderaan; terhadap pembayaran pajak, tidak dapat ditunjukkan jasa timbal balik tertentu, seperti halnya dengan retribusi.²

¹ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Refika Aditama, Bandung, 2010, h. 1.

² R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, 2013, h. 6.

Definisi tersebut kemudian dipertahankan (sebagai koreksi dari bagian pertama dari definisinya semula), dapat disimpulkan dari uraian dalam bukunya yang berjudul *Pajak dan Pembangunan* : “Pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan ‘surplus’-nya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*. ”³

Pajak dari segi mikroekonomi merupakan peralihan uang (harta) dari sektor swasta/individu ke sektor masyarakat/pemerintah, tanpa ada imbalan secara langsung dapat ditunjuk.⁴ Pajak merupakan pendapatan negara maka perlu penegakan hukum di bidang perpajakan. Undang-undang Dasar Republik Indonesia telah mengatur pajak sebagai pondasi untuk ketentuan pajak dan peraturan pelaksana lainnya perihal pajak. Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Pasal 23 mengatur bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”

Pembentuk undang-undang selanjutnya membuat Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (untuk selanjutnya disebut dengan UU KUP) dan hingga saat ini sudah empat kali perubahan yang diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 dan terakhir untuk tujuan kebijakan strategis UU Ketentuan Umum Perpajakan diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang

³ *Ibid.*

⁴ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Op.Cit.* 2.

Harmonisasi Peraturan Pajak (untuk selanjutnya disebut UU HPP).⁵ UU HPP disahkan dan mulai berlaku tanggal 29 Oktober 2021.

Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Oleh karenanya, menurut ketentuan perpajakan yang dikenakan sebagai wajib pajak tidak hanya orang pribadi individual tetapi juga badan usaha yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean, melakukan usaha jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean.

Negara membebankan pajak kepada wajib pajak baik individu maupun badan usaha tersebut. Negara melalui Direktorat Jenderal Pajak di bawah Kementerian Keuangan (untuk selanjutnya disebut Ditjen Pajak) membuat sistem pemungutan pajak yang disebut dengan *self assessment system*, yang artinya sistem pemungutan pajak yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan lalu membuat laporan dan melaporkan sendiri besaran pajak yang harus disetorkan ke negara.

⁵ Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dalam beberapa Pasalnya mengalami perubahan yang tercantum dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang kemudian untuk mencapai tujuan kebijakan strategis maka Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Pajak (UU HPP).

Pemerintah melalui Ditjen Pajak, menggarisbawahi bahwa penegakan hukum perpajakan, baik terhadap orang-perorang maupun terhadap korporasi dibagi dua yaitu penegakan hukum administrasi dan penegakan hukum pidana. Dengan demikian Penegakan Hukum Pajak dapat digambarkan dengan skema berikut :



Sumber gambar : Website Direktorat Jenderal Pajak⁶

Penegakan hukum administrasi karena implikasi pajak adalah *Administratif Penal Law*. Penegakan hukum administrasi pajak, bentuk penagihan terakhir terhadap pajak adalah dengan munculnya Surat Paksa. Sebagaimana ketentuan Pasal 20 ayat (1) UU HPP :

Atas pajak yang harus dibayar, yang berdasarkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding serta Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, yang tidak dibayar oleh Penanggung Pajak sesuai dengan jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) dilaksanakan penagihan pajak dengan surat paksa sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan.

⁶ Direktorat Jenderal Pajak, "<https://djponline.pajak.go.id>".

Mengenai Surat Paksa diatur lebih khusus dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Dalam Penjelasan Pasal 7 ayat (1) UU R.I. Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, agar tercapai efektivitas dan efisiensi penagihan pajak yang didasari Surat Paksa, ketentuan ini memberikan kekuatan eksekutorial serta memberikan kedudukan hukum yang sama dengan *grosse akta* yaitu putusan pengadilan perdata yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Dengan demikian, Surat Paksa langsung dapat dilaksanakan tanpa bantuan putusan pengadilan dan tidak dapat diajukan banding.

Pengaturan penegakan hukum administrasi pajak, khususnya setelah adanya pemberitahuan surat paksa, mengatur tentang negara mempunyai hak mendahului sebagaimana dalam Pasal 21 UU HPP :

- (1) Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.
- (2) Ketentuan tentang hak mendahului sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda kenaikan dan biaya penagihan pajak.
- (3) Hak mendahului untuk utang pajak melebihi segala hak mendahului lainnya, kecuali terhadap :
 - a. Biaya perkara yang hanya disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak.
 - b. Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud, dan/atau
 - c. Biaya perkara, yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.
- (3a) Dalam hal Wajib Pajak dinyatakan pailit, bubar, atau dilikuidasi maka kurator, likuidator, atau orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan dilarang membagikan harta Wajib Pajak dalam pailit, pembubaran atau likuidasi kepada pemegang saham atau kreditur lainnya

sebelum menggunakan harta tersebut untuk membayar utang Wajib Pajak tersebut.

- (4) Hak mendahului hilang setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun sejak tanggal diterbitkan Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah.
- (5) Perhitungan jangka waktu hak mendahului ditetapkan sebagai berikut :
 - a. Dalam hal Surat Paksa untuk membayar diberitahukan resmi maka jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dihitung sejak pemberitahuan Surat Paksa, atau
 - b. Dalam hal diberikan penundaan pembayaran atau persetujuan angsuran pembayaran maka jangka waktu 5 (lima) tahun tersebut dihitung sejak batas akhir penundaan diberikan.

Pengaturan tentang negara mempunyai Hak Mendahului atau kedudukan negara sebagai kreditur preferen ini juga diatur di dalam UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Pemberlakuan kedudukan negara sebagai kreditur preferen, baik sebelumnya telah diatur dalam UU KUP, UU Penagihan Pajak dengan Surat Kuasa yang diatur lebih khusus lagi pelaksanaannya baik dalam Permenkeu maupun Peraturan Dirjen Pajak, adalah untuk penagihan pajak dengan surat paksa adalah sebagai upaya penegakan hukum administrasi dan sangat jelas sebagaimana yang telah diuraikan dalam Pasal 21 ayat (5) UU HPP di atas, yaitu perhitungan untuk memberlakukan negara sebagai kreditur preferen itu adalah diberikan jangka waktu 5 (lima) tahun sejak pemberitahuan Surat Paksa atau sejak akhir batas waktu penundaan pembayaran. Akan tetapi, dalam praktiknya di penegakan hukum pidana nya, para penyidik juga berlindung pada ketentuan negara sebagai kreditur preferen dan ketentuan penyitaan dalam penegakan hukum administrasi perihal surat paksa. Sedangkan penegakan hukum pidana dalam perpajakan adalah *ultimum remedium*. Lantas bagaimana

perlindungan terhadap pihak ketiga yang dari awal beritikad baik untuk kepentingan pihak yang mempunyai tanggungan pajak.

Penegakan hukum pidana dalam perpajakan bermula adanya indikasi terjadinya tindak pidana yang ditemukannya bukti permulaan untuk dilakukan penyelidikan. Hingga dilanjutkan ke tingkat penyidikan, penuntutan hingga proses sidang dan vonis *inkracht*. Perusahaan yang terkena dugaan tindak pidana pajak dapat memiliki opsi penyelesaian yakni pengadilan atau menempuh jalur di luar pengadilan dengan membayar kewajiban pajak ditambah denda 400% serta pidana kurungan penjara maksimum 6 tahun.⁷ Kewajiban membayar pajak ditambah denda 400% ini harus selesai sebelum dilakukan upaya penuntutan oleh Penuntut Umum. Akan tetapi, dengan adanya UU Cipta Kerja, denda yang dikenakan lebih ringan menjadi 300%.

Pengaturan penegakan hukum pidana dalam perpajakan di dalam UU HPP mengatur tentang tambahan kewenangan Penyidik Pejabat Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak (untuk selanjutnya disebut Penyidik PPNS Pajak). Sementara sebelumnya pada UU KUP Pasal 44 ayat (2) UU KUP, Penyidik hanya memiliki kewenangan melakukan penyitaan bahan bukti (dokumen) namun tidak dapat melakukan penyitaan terhadap aset milik Tersangka. UU HPP memberikan pembaruan melalui Pasal 44 ayat (2) j yang terletak pada memberikan tambahan kewenangan kepada Penyidik PPNS Pajak untuk melakukan penyitaan dan/atau

⁷ Suhanan Yosua dan et al, *Hukum Pajak, Penerimaan, Kebijakan dan Instrumen Pengamanan Dalam Rangka Perdagangan Bebas*, In Media, Jakarta, 2013, h. 103.

pemblokiran aset milik Tersangka sebagai jaminan untuk memulihkan pendapatan negara.

Penyitaan tersebut untuk tujuan jaminan pemulihan kerugian pada pendapatan negara, namun di dalam UU HPP tersebut juga belum mengatur tentang penyitaan tersebut apakah dapat dilakukan penyitaan terhadap barang bergerak maupun tidak bergerak, termasuk rekening bank, piutang, dan surat berharga milik Wajib Pajak, Penanggung Pajak, dan/atau pihak lain yang telah ditetapkan sebagai Tersangka. Juga batasan penyitaan yang dimaksud dilakukan oleh Penyidik PPNS Pajak harus sesuai dengan ketentuan dalam hukum acara pidana, yang pada dasarnya harus memperoleh izin ketua pengadilan negeri setempat. Dalam keadaan yang sangat perlu dan mendesak, penyidik dapat melakukan penyitaan dan segera melaporkan kepada ketua pengadilan negeri setempat guna memperoleh persetujuannya. Pemblokiran dilakukan dengan melakukan permintaan pemblokiran ke pihak berwenang seperti bank, kantor pertanahan, kantor samsat dan lain-lain. Oleh karenanya di dalam UU HPP untuk penegakan hukum pidana pajak belum mengatur tentang aset Tersangka/Terdakwa yang dibebani Hak Tanggungan, khususnya ketika aset milik Tersangka/Terdakwa perkara pajak ini telah dijaminkan ke bank. Bank dalam hal ini sebagai pihak ketiga yang dari awal beritikad baik.

Terkait penyitaan aset Tersangka/Terdakwa dalam penegakan tindak pidana di bidang perpajakan, penelitian ini menganalisa berkas perkara pajak yang ketika berkas tersebut sudah dinyatakan lengkap atau P-21 dan saat itu sedang pelaksanaan Tahap II atau penyerahan tersangka dan barang bukti dari Penyidik PPNS Pajak kepada Jaksa

Peneliti berkas perkara / penuntut umum, tiba-tiba Penyidik Pajak menyerahkan barang bukti tambahan berupa salinan/kopian Surat Hak Milik atas nama Tersangka/Terdakwa dengan dilampiri dasar penyitaan berdasarkan Penetapan Pengadilan Negeri.

Maksud dari penyidik pajak untuk menyita harta kekayaan aset kekayaan Tersangka/Terdakwa tersebut adalah untuk mempermudah kinerja penyidik pajak ke depan setelah putusan perkara ini *inkracht* bahkan termasuk jika narapidana pajak sudah menjalani pidananya, untuk melakukan penagihan dalam rangka optimalisasi pengembalian pendapatan negara yang masih terhutang dari Penanggung Pajak. Akan tetapi setelah diteliti, salinan bukti hak milik atas nama Tersangka/Terdakwa tersebut ternyata sedang menjadi jaminan kredit di bank. Terhadap penyitaan tersebut, Penyidik PPNS pajak tersebut mempunyai dasar hukum atas tindakannya untuk menyita tersebut yaitu ketentuan Pasal 21 ayat (1) UU HPP : “Negara mempunyai hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak.”

Ketentuan Pasal 21 ayat (1) UU HPP dalam penegakan hukum pidana di bidang perpajakan ini merugikan pihak ketiga dalam hal ini adalah pihak bank selaku debitur karena aset Tersangka/Terdakwa telah menjadi jaminan di bank. Berangkat dari sama-sama penegakan hukum pidana, dalam penegakan hukum tindak pidana korupsi, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 (selanjutnya disebut UU Tipikor) Pasal 19 mengatur tentang perlindungan bagi pihak ketiga :

- (1) Putusan pengadilan mengenai perampasan barang-barang bukan kepunyaan terdakwa tidak dapat dijatuhkan, apabila hak-hak pihak ketiga yang beritikad baik akan dirugikan.

- (2) Dalam putusan pengadilan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) termasuk juga barang pihak ketiga yang mempunyai itikad baik maka pihak ketiga tersebut dapat mengajukan surat keberatan kepada pengadilan yang bersangkutan dalam waktu paling lambat 2 (dua) bulan setelah putusan pengadilan diucapkan di sidang terbuka untuk umum.
- (3) Pengajuan surat keberatan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) tidak menangguk atau menghentikan pelaksanaan putusan pengadilan.
- (4) Dalam keadaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) hakim meminta keterangan penuntut umum dan pihak yang berkepentingan.
- (5) Penetapan hakim atas surat keberatan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dapat dimintakan kasasi ke Mahkamah Agung oleh pemohon atau penuntut umum.

Penyitaan dan/atau pemblokiran aset milik Tersangka yang dimaksud UU HPP juga belum mengatur tentang penyitaan aset kekayaan Tersangka yang terkait dengan pihak ketiga khususnya saat aset Tersangka dijaminkan di bank dalam pelaksanaan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan, khususnya penyitaan terhadap aset Tersangka/Terdakwa tersebut belum didukung dengan petunjuk pelaksanaannya. Karena hal tersebut akan terkait dengan kedudukan Pemegang Hak Tanggungan sebagai Kreditur Preferen dan akibat hukum Penyitaan aset yang dibebani Hak Tanggungan terhadap kedudukan pemegang Hak Tanggungan.

1.2. Rumusan Masalah

1. Keabsahan Penyitaan Aset yang Dibebani Hak Tanggungan dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
2. Kedudukan Pemegang Hak Tanggungan terhadap Penyitaan Aset yang Dibebani Hak Tanggungan dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan dalam penelitian hukum ini adalah :

- a. Untuk menganalisis keabsahan sita terhadap harta kekayaan Tersangka yang dibebani hak tanggungan dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan.
- b. Untuk menganalisis kedudukan hukum pihak ketiga terhadap penyitaan aset yang dibebani hak tanggungan dalam tindak pidana di bidang perpajakan.

1.4. Manfaat Penelitian

Melalui penelitian ini diharapkan :

- a. Manfaat secara teroretis, melalui penelitian ini untuk memberikan kontribusi pemikiran bagi perkembangan hukum acara yang terkait dengan penyitaan dalam tindak pidana perpajakan.
- b. Manfaat secara praktis, melalui penelitian ini untuk dapat memberikan kontribusi pemikiran bagi perkembangan hukum acara yang terkait dengan penyitaan dalam tindak pidana perpajakan.

1.5. Keaslian Penelitian

Bahwa penulisan tesis ini dilakukan dengan kebaharuan atau berbeda dibandingkan dengan penelitian yang pernah dilakukan oleh peneliti lain dalam bentuk penulisan hukum dari dalam maupun dari luar Fakultas Hukum Universitas Airlangga. Peneliti menulis tesis ini karena berangkat dari pengalaman peneliti sendiri ketika menangani dan berhadapan dengan para Penyidik PPNS Pajak. Karena baik dalam UU HPP yang terbaru belum mengatur tentang Perlindungan Hukum bagi Pihak Ketiga yang terkait dengan aset milik Tersangka/Terdakwa perkara pajak. Selanjutnya peneliti 3 (tiga) judul tesis yang masih terkait dengan tesis peneliti :

A. Benturan Hak Kreditur Pemegang Gadai dengan Hak Negara Berupa Piutang Pajak (Studi Kasus di Bank Rakyat Indonesia)

1. Identitas Penulis : N. SANTY PARNASARI, S.H. Mahasiswa Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga lulus tahun 2019.
2. Judul Penelitian Tesis : Benturan Hak Kreditur Pemegang Gadai dengan Hak Negara Berupa Piutang Pajak (Studi Kasus di Bank Rakyat Indonesia)
3. Rumusan Masalah :
 - 3.1. Apa ratio legis hak mendahulukan negara terhadap kreditor pemegang gadai atas objek jaminan gadai berupa *cash collateral*?
 - 3.2. Apa upaya terhadap *Cash Collateral* yang dilakukan oleh bank untuk mengamankan dana yang sudah disalurkan bilamana *Cash Collateral* diblokir oleh Dirjen Pajak?
4. Hasil Penelitian : bahwa negara sebagai kreditor preferens dinyatakan mempunyai hak mendahulu atas barang-barang milik penanggung pajak yang akan dilelang di muka umum. Mengingat kedudukan pajak yang sangat penting sebagai sumber pemasukan negara.
5. Perbedaan antara Tesis pembandingan dengan tesis yang akan disusun : bahwa untuk tesis yang akan penulis susun, penulis lebih fokus kepada penegakan hukum pidana pajak. Terkait penyidik PPNS Pajak yang melakukan penyitaan terhadap aset Tersangka/Terdakwa pajak yang dijaminan. Apabila dalam penyelesaian sengketa administrasi pajak diperkenankan

adanya Surat Paksa yang mempunyai kekuatan eksekutorial, sedangkan untuk penulisan tesis peneliti berfokus apakah untuk penegakan hukum pidana pajak sudah mengatur tentang penyitaan aset yang dibebani hak tanggungan dan apakah sudah memberikan perlindungan hukum bagi pihak ketiga, khususnya mengkaji UU HPP.

B. Pengganti Pidana Denda dalam Perkara Faktur Fiktif Pajak Pertambahan Nilai

1. Identitas Penulis : NURUL ISTIANAH, S.H. Mahasiswa Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga NIM. 031814153036
2. Judul Penelitian Tesis : Pengganti Pidana Denda dalam Perkara Faktur Fiktif Pajak Pertambahan Nilai
3. Rumusan Masalah :
 - 3.1. Apa landasan hukum terkait pengenaan pidana kurungan sebagai pidana pengganti denda dalam perkara faktur fiktif Pajak Pertambahan Nilai?
 - 3.2. Apa Ratio Decidendi putusan pengadilan terkait dengan pidana kurungan sebagai pidana pengganti denda dalam perkara faktur fiktif Pajak Pertambahan Nilai?
4. Hasil Penelitian : bahwa setelah adanya Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 10 Tahun 2020 tanggal 18 Desember 2020 tentang pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan maka mulai diatur bahwa

jika pidana denda tidak dibayarkan maka dapat digantikan dengan pidana kurungan 8 (delapan) bulan.

5. Perbedaan antara Tesis pembeding dengan tesis yang akan disusun : bahwa untuk tesis yang akan penulis susun, penulis lebih fokus kepada penegakan hukum pidana pajak. Terkait Penyidik PPNS Pajak yang melakukan penyitaan terhadap aset Tersangka/Terdakwa pajak yang diagunkan. Apabila dalam penyelesaian sengketa administrasi pajak diperkenankan adanya Surat Paksa yang mempunyai kekuatan eksekutorial, sedangkan untuk penulisan tesis peneliti berfokus apakah untuk penegakan hukum pidana pajak sudah mengatur tentang penyitaan aset yang dilekati hak tanggungan dan apakah sudah memberikan perlindungan hukum bagi pihak ketiga, khususnya dengan mengkaji UU HPP merupakan uu perpajakan terbaru.

C. Perlindungan Hukum Perseroan Terbatas terhadap Penggelapan Pajak

1. Identitas Penulis : DHARMA SETIAWAN NEGARA, S.H. Mahasiswa Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga, lulus tahun 2019.
2. Judul Penelitian Tesis : Perlindungan Hukum Perseroan Terbatas terhadap Penggelapan Pajak
3. Rumusan Masalah :
 - 3.1. Dasar Pertanggungjawaban Direksi ketika melakukan penggelapan pajak.

- 3.2. Perlindungan hukum terhadap Perseroan Terbatas ketika Direksi melakukan Penggelapan Pajak.
4. Hasil Penelitian : bahwa perlindungan hukum baik direksi perseroan terbatas maupun perseroan terbatas tersebut kembali pada ketentuan UU Perseroan Terbatas.
5. Perbedaan antara Tesis pembanding dengan tesis yang akan disusun : bahwa untuk tesis yang akan penulis susun, penulis lebih fokus kepada penegakan hukum pidana pajak. Terkait Penyidik PPNS Pajak yang melakukan penyitaan terhadap aset Tersangka/Terdakwa pajak yang dijaminan. Apabila dalam penyelesaian sengketa administrasi pajak diperkenankan adanya Surat Paksa yang mempunyai kekuatan eksekutorial, sedangkan untuk penulisan tesis peneliti berfokus apakah untuk penegakan hukum pidana pajak sudah mengatur tentang penyitaan aset yang dibebani hak tanggungan dan apakah sudah memberikan perlindungan hukum bagi pihak ketiga, khususnya dengan mengkaji UU HPP merupakan UU perpajakan terbaru.

1.6. Kerangka Konseptual

1.6.1 Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Sebagaimana dalam penjelasan Pasal 38 UU HPP bahwa pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan

Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana.

Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan adanya saksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Kealpaan yang dimaksud dalam pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Bahwa bentuk-bentuk kesengajaan pelanggaran pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU HPP antara lain :

- a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
- f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan, seolah-olah benar, atau menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak menjamin buku, catatan atau dokumen lain;
- h. Tidak menyimpan buku, catatan atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan, atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (1) atau
- i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Perbuatan yang dilakukan dengan sengaja sebagaimana yang dimaksud dalam ketentuan tersebut, dikenai sanksi yang berat karena begitu pentingnya peranan penerimaan dari sektor pajak untuk penerimaan keuangan negara. Hingga ketika terjadi pengulangan tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun sejak selesainya menjalani atau sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan maka sanksi pidana akan lebih berat yaitu ditambahkan menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana sebelumnya.

Selain pelanggaran pidana pajak tersebut di atas, ada juga dengan cara menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Faktur pajak sebagai bukti pungutan pajak yang merupakan sarana administrasi yang sangat penting dalam pelaksanaan ketentuan Pajak Pertambahan Nilai.

1.6.2 Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 32 UU HPP adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya. Sedangkan yang dapat melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah penyidik pejabat Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak

pidana di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Dasar hukum penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan ini adalah Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP), yang selanjutnya diatur secara khusus dalam UU HPP. Tindakan penyidikan ini merupakan tindak lanjut dari proses pemeriksaan bukti permulaan. Mengingat dalam proses pemeriksaan bukti permulaan pada akhirnya akan ditindaklanjuti dengan 3 (tiga) kemungkinan :

- a. Kemungkinan pertama, dilanjutkan dengan tindakan penyidikan apabila ditemukan bukti permulaan yang mengandung adanya unsur tindak pidana perpajakan.
- b. Kemungkinan kedua, dilakukan tindakan lain berupa penerbitan Surat Ketetapan Pajak. Penerbitan Surat Ketetapan Pajak dilakukan Wajib Pajak melanggar Pasal 13 A KUP yaitu wajib pajak karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan tetapi isinya tidak benar dan menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Kealpaan wajib pajak dalam hal ini merupakan kealpaan yang pertama dilakukan. Konsekuensinya wajib pajak wajib melunasi kekurangan pembayaran pajaknya ditambah sanksi administrasi 200 % (duaratus persen) dari jumlah pajak yang kurang bayar. Penerbitan Surat Ketetapan Pajak juga dapat dilakukan terhadap wajib pajak yang tidak memenuhi kewajibannya memperlihatkan dan atau meminjamkan buku atau catatan dari kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dari wajib pajak yang bersangkutan.
- c. Kemungkinan ketiga, adalah pembuatan laporan sumir. Pembuatan laporan sumir ini karena wajib pajak tidak ditemukan (dengan catatan, apabila di kemudian hari wajib pajak ditemukan, pemeriksaan bukti permulaan akan dibuka kembali) atau wajib pajak meninggal dunia. Laporan Sumir juga bisa dilakukan jika wajib pajak menggunakan Pasal 8 ayat (3) UU KUP yaitu jika wajib pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya disertai pelunasan kekurangan pembayaran pajak ditambah sanksi administrasi 150% (seratus limapuluh persen) dari jumlah pajak yang kurang bayar.⁸

⁸ Sarwirini, "Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak", *Yuridika*, Vol. 29 No. 3, 2014 <https://doi.org/10.20473/ydk.v29i3.378>.

1.6.3 Penyitaan

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mengatur perihal penyitaan dalam penegakan tindak pidana perpajakan sehingga penyitaan yang dimaksud dalam penulisan tesis ini tetap mengacu pada pengertian penyitaan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 16 KUHAP yaitu serangkaian tindakan penyidik untuk mengambil alih dan atau menyimpan di bawah penguasaannya benda bergerak atau tidak bergerak, berwujud atau tidak berwujud untuk kepentingan pembuktian dalam penyidikan, penuntutan dan peradilan. Selanjutnya penyitaan diatur dalam Bab V Bagian Keempat KUHAP.

Penyidik maupun penuntut umum yang melakukan penyitaan harus dapat menunjukkan Surat Perintah Penyitaan kepada pihak yang menguasai atau memiliki aset yang akan disita. Begitu selesai melakukan penyitaan, penyidik atau penuntut umum harus segera membuat Berita Acara Penyitaan kemudian menyerahkannya kepada pihak yang memiliki atau menguasai aset yang disita tersebut. Langkah selanjutnya, penyidik harus segera mengajukan permohonan penetapan penyitaan ke pengadilan negeri dimana aset yang disita itu berada.

Adapun ketentuan khusus yang perlu diatur tersendiri adalah dalam hal penyitaan aset berupa tanah, penyidik atau penuntut umum segera memberitahukan / mendaftarkan / mencatatkan penyitaan atas tanah tersebut ke kantor pertanahan dengan disertai berita acara penyitaan.⁹

⁹ Muhammad Yusuf, *Merampas Aset Koruptor*, PT. Kompas Media Nusantara, Jakarta, 2013, h. 242.

1.6.3.1. Penyitaan Aset

Menurut Muhammad Yusuf, penyitaan aset merupakan

Keseluruhan rangkaian dalam rangka perampasan aset tindak pidana tersebut merupakan bagian dari upaya pengembalian kerugian keuangan negara akibat tindak pidana korupsi umumnya dilakukan oleh penyidik, dan dalam hal fakta tentang keberadaan aset hasil tindak pidana korupsi tersebut diketahui saat persidangan berlangsung, maka tindakan pemblokiran dan penyitaan tersebut akan dilakukan oleh penuntut umum atas perintah hakim ketua majelis yang menyidangkan perkara dimaksud. Tindakan-tindakan yang diperlukan dalam rangka penelusuran hingga perampasan aset hasil tindak pidana korupsi tersebut meliputi pengidentifikasian, penelusuran, dan pembekuan atau pemblokiran aset tersebut sesegera mungkin dalam rangka mencegah dialihkannya penguasaan atau pemilikan aset-aset dimaksud. Hal ini sejalan dengan ketentuan Pasal 31 UNCAC yang memuat urutan proses tindakan berkenaan dengan perampasan aset tindak pidana, yaitu *freezing* (pemblokiran), *seizure* (penyitaan), *confiscation* (perampasan).¹⁰

Pengertian Aset dari perspektif hukum pidana dalam Blacks' Law Dictionary, diartikan sebagai :

- 1) *An item is owned and has value* (sesuatu yang bisa dimiliki dan mempunyai nilai)
- 2) *The entries of property owned, including cash, inventory real estate, accounts receivable, and goodwill* (daftar kepemilikan properti termasuk uang tunai, perumahan, rekening penerimaan dan barang yang berdaya guna)
- 3) *All the property of a reason available for paying debts* (segala properti dari seseorang yang dapat dijadikan jaminan pembayaran hutang).

Pengertian Aset menurut Pasal 10 dan Pasal 11 UU R.I. Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dapat dikategorikan sebagai barang milik negara/daerah yang semua barang dibeli diperoleh atas beban APBN/APBD atau berasal dari perolehan lainnya yang sah. Sedangkan pengertian Aset menurut Pasal 1 angka 4 UU R.I. Nomor 25 Tahun 2003 tentang Perubahan atas Undang-undang

¹⁰ *Ibid.*

Nomor 25 Tahun 2003 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2002 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang (TPPU) jo. Pasal 1 angka 13 UU R.I. Nomor 8 Tahun 2010 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang adalah "harta kekayaan", yaitu semua benda bergerak atau benda tidak bergerak, baik yang berwujud maupun tidak berwujud, yang diperoleh baik secara langsung atau tidak langsung.

Undang-Undang R.I. Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang R.I. Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi tidak mengatur tentang Aset, tetapi pada Pasal 18 ayat (1) huruf a mengatur tentang "Perampasan barang bergerak yang berwujud atau tidak berwujud atau barang yang tidak bergerak yang digunakan untuk atau yang diperoleh dari tindak pidana korupsi, termasuk perusahaan milik terpidana dimana tindak pidana korupsi dilakukan, begitu pula harga dari barang yang menggantikan barang-barang tersebut.

KUHAP juga tidak mengatur pengertian aset, tetapi KUHAP menggunakan istilah benda yang tercantum dalam Pasal 1 angka 16, bahwa penyitaan adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mengambil alih dan atau menyimpan di bawah penguasaannya benda bergerak atau tidak bergerak, berwujud atau tidak berwujud, untuk kepentingan pembuktian dalam penyidikan, penuntutan dan peradilan. Marwan Effendi menyatakan bahwa "Sedangkan Pasal 2 huruf UNCAC 2003 : "Kekayaan" adalah setiap jenis aset, baik berupa bertubuh atau tak bertubuh, bergerak atau tak

bergerak, berwujud atau tak berwujud dan dokumen atau instrumen hukum yang membuktikan hak atas atau kepentingan dalam aset tersebut.”¹¹

1.6.4. Hak Mendahulu Negara

Negara mempunyai hak mendahulu untuk utang pajak atas barang-barang milik Penanggung Pajak. Ketentuan tentang hak mendahulu meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan dan biaya pengalihan pajak. Hak Mendahulu untuk utang pajak melebihi segala hak mendahulu lainnya, kecuali terhadap :

- a. Biaya perkara yang hanya disebabkan oleh suatu penghukuman untuk melelang suatu barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak.
- b. Biaya yang telah dikeluarkan untuk menyelamatkan barang dimaksud; dan/atau
- c. Biaya perkara yang hanya disebabkan oleh pelelangan dan penyelesaian suatu warisan.

Negara mempunyai hak mendahulu menetapkan bahwa kedudukan negara sebagai kreditur preferen yang dinyatakan mempunyai hak mendahulu atas barang-barang milik Penanggung Pajak yang akan dilelang di muka umum dimana pembayaran kepada kreditur lain diselesaikan setelah utang pajak dilunasi.

1.6.5. Pengembalian Keuangan Negara

Batang tubuh UNCAC mengatur bahwa pengembalian aset hasil korupsi melalui kerja sama internasional diberikan justifikasi normatif ”International Cooperation” (Pasal 43 s.d. 50), termasuk di dalamnya ketentuan mengenai :

1. Ekstradisi (ekstradition)

¹¹ Marwan Effendi, *Teori Hukum : Dalam Perspektif Kebijakan, Perbandingan dan Harmonisasi Hukum Pidana*, Referensi, Jakarta, 2014, h. 83.

2. Bantuan timbal balik dalam masalah pidana (*mutual assistance in criminal matters*)
3. Pemindahan proses persidangan (*transfer of proceeding*)
4. Pemindahan narapidana (*transfer of sentenced persons*)
5. Penyidikan bersama (*joint investigation*)¹²

Indonesia menyatakan keikutsertaan dan turut mendukung *Stolen Asset Recovery (StAR)* dari UNCAC 2003 yang telah diratifikasi melalui Undang-undang No. 7 Tahun 2006. Program StAR bukan suatu instrumen hukum untuk pengembalin aset, melainkan hanya suatu program bantuan dari World Bank dan UNODC. Tujuan StAR adalah :

1. Memberikan faktor *deference effect* atau efek jera dengan menunjukkan bahwa tidak ada *safe haven* (penampungan) bagi koruptor serta meningkatkan kewaspadaan komunitas internasional untuk memberikan komitmen penuh. Hal ini sejalan dengan Pasal 52 ayat (4) UNCAC disebutkan bahwa setiap negara peserta konvensi wajib melaksanakan tindakan-tindakan yang efektif untuk mencegah dan melacak pengalihan hasil perolehan dari tindak pidana korupsi.
2. Meningkatkan kapasitas (kemampuan aparat) dalam usaha mengembalikan aset-aset yang dicuri dan mencegah tindak pidana korupsi di masa depan melalui mekanisme yang ada.
3. Meningkatkan kerjasama negara-negara berkembang dengan membantu mengurangi hambatan-hambatan yang dialami negara-negara tersebut dalam upaya mengembalikan aset yang telah dicuri atau diselewengkan. Hal ini juga dimaksudkan untuk mendorong upaya-upaya bersama dalam rangka pengembalian aset-aset negara berkembang yang seringkali disimpan di negara maju.¹³

Sarwirini menyatakan bahwa ”pengaturan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan ini merupakan suatu kebijakan dalam rangka ”menyelamatkan” keuangan negara”.¹⁴ Bahkan untuk kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri

¹² *Ibid.*, 84.

¹³ *Ibid.*, 83.

¹⁴ Sarwirini, *Loc.Cit.*

Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan. Sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU HPP :

- 1) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.
- 2) Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak atau Tersangka melunasi :
 - a. kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 1 (satu) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara.
 - b. kerugian pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara; atau
 - c. jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 A ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Ketentuan Pasal 44B UU HPP tersebut memperbaharui ketentuan sanksi administrasi denda yang sebelumnya telah diatur dalam UU KUP dan UU Cipta Kerja.

1.6.6. Hak Tanggungan

Pengertian Hak Tanggungan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 butir 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 1996 tentang Hak Tanggungan atas Tanah beserta Benda yang Berkaitan dengan Tanah (selanjutnya disebut dengan UUHT) adalah hak jaminan yang dibebankan pada hak atas tanah sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok Agraria, berikut atau tidak berikut benda-benda lain yang merupakan satu

kesatuan dengan tanah itu, untuk pelunasan utang tertentu, yang memberikan kedudukan yang diutamakan kepada kreditor tertentu terhadap kreditor-kreditor lain.

Menurut Trisadini Prasastinah Usanti dan Leonora Bakarbesy, Ciri-ciri Hak Tanggungan :

1. Sebagai hak kebendaan, hal ini dapat dibuktikan dari beberapa pasal dalam UUHT, yaitu
 - a. Pasal 1 butir 1 dan Pasal 20 ayat (1) mengandung asas *droit de preference*.
 - b. Pasal 5 mengandung asas prioritas.
 - c. Pasal 7 mengandung asas *droit de suite*.
2. Sebagai perjanjian accessoir, yang tertuang pada Pasal 10 ayat (1) dan Pasal 18 ayat (1) a.
3. Hak tanggungan tidak dapat dibagi-bagi, sebagaimana diatur pada Pasal 2 UUHT. Akan tetapi, ketentuan ini bukan merupakan ketentuan yang memaksa, tetapi ketentuan yang bersifat mengatur sebagaimana pernyataan diatur pada Pasal 2 bahwa “Hak Tanggungan mempunyai sifa-sifat tidak dapat dibagi-bagi, kecuali jika diperjanjikan dalam Akta Pemberian Hak Tanggungan sebagaimana dimaksud pada ayat (2).”
4. Hak tanggungan untuk menjamin utang yang telah ada atau yang telah diperjanjikan dengan jumlah tertentu atau jumlah yang pada saat permohonan eksekusi Hak Tanggungan diajukan dapat ditentukan berdasarkan perjanjian utang-piutang atau perjanjian lain yang menimbulkan hubungan utang-piutang yang bersangkutan sebagaimana diatur pada Pasal 3 ayat (1) UUHT. Sebagai contoh utang yang timbul dari pembayaran kreditor untuk kepentingan debitor dalam rangka pelaksanaan bank garansi.
5. Hak tanggungan dapat diberikan untuk suatu utang yang berasal dari satu hubungan hukum atau untuk satu utang atau lebih yang berasal dari beberapa hubungan hukum sebagaimana diatur pada Pasal 3 ayat (2). Sebagai contoh dalam kredit sindikasi.
6. Hak tanggungan dapat dibebankan pada hak atas tanah saja. Pada Pasal 4 ayat (1) UUHT.
7. Hak tanggungan dapat dibebankan pada hak atas tanah berikut benda-benda di atasnya dan di bawah tanah. Pada Pasal 4 ayat (4) UUHT.
8. Hak tanggungan dapat dibebankan juga atas benda-benda yang berkaitan dengan tanah yang baru akan ada di kemudian hari. Pada Pasal 4 ayat (4) UUHT.
9. Hak tanggungan berisi hak untuk melunasi utang dari hasil penjualan benda jaminan dan tidak memberi hak bagi kreditor untuk memiliki

benda jaminan, sebagaimana diatur pada Pasal 12 UUHT. Janji yang memberikan kewenangan kepada pemegang hak tanggungan untuk memiliki objek hak tanggungan apabila debitur cidera janji, batal demi hukum. Maksud ketentuan dari Pasal 12 UUHT merupakan upaya perlindungan bagi debitur dan pemberi hak tanggungan, terutama nilai objek hak tanggungan melebihi besarnya utang yang dijamin. Untuk memiliki objek hak tanggungan harus melalui prosedur yang diatur dalam Pasal 20 UUHT.

10. Hak tanggungan mengandung asas spesialisasi dan publisitas sebagaimana diatur pada Pasal 11 ayat (1) huruf e dan Pasal 13 ayat (1) UUHT.
11. Hak tanggungan memberikan kemudahan dan kepastian dalam pelaksanaan eksekusi, sebagaimana diatur pada Pasal 6, Pasal 14 ayat (1), (2), dan (3) dan Pasal 20 UUHT.¹⁵

Objek Hak Tanggungan sebagaimana pendapat Trisadini Prasastinah Usanti dan

Leonora Bakabessy :

Berdasarkan Pasal 4, Pasal 10 ayat (3) dan Pasal 27 Jo. Pasal 47 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2011 tentang Rumah Susun, yaitu :

1. Hak milik
2. Hak guna usaha
3. Hak guna bangunan
4. Hak pakai atas tanah negara (dengan syarat wajib didaftar dan dapat dipindahtangankan)
5. Hak pakai atas tanah hak milik, yang sampai sekarang belum ada peraturan pemerintahnya
6. Bangunan rumah susun dan hak milik satuan rumah susun yang berdiri di atas tanah HM, HGB, atau hak pakai yang diberikan oleh negara.
7. Hak lama → Petok D, lihat juga Penjelasan Pasal 8 Undang-Undang Perbankan
8. Hak atas tanah yang berasal dari konversi hak lama yang telah memenuhi syarat untuk didaftarkan akan tetapi belum pendaftarannya belum dilakukan.

Syarat hak atas tanah yang dapat dijadikan objek jaminan hak tanggungan, yaitu memenuhi syarat:

1. Hak atas tanah tersebut, sesuai ketentuan yang berlaku wajib didaftar dalam daftar umum pada kantor pertanahan (hak atas tanah yang bersertifikat)

¹⁵ Trisadini Prasastinah Usanti dan Leonora Bakabessy, *Buku Referensi Hukum Perbankan Hukum Jaminan*, Revka Petra Media, Surabaya, 2014, h. 92.

2. Hak atas tanah tersebut menurut sifatnya harus dapat dipindahtangankan (dapat dijual)¹⁶

Subjek Hak Tanggungan berdasarkan ketentuan Pasal 8 UUHT :

- 1) Pemberi Hak Tanggungan adalah orang perseorangan atau badan hukum yang mempunyai kewenangan untuk melakukan perbuatan hukum terhadap objek Hak Tanggungan yang bersangkutan.
- 2) Kewenangan untuk melakukan perbuatan hukum terhadap objek Hak Tanggungan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus ada pada pemberi Hak Tanggungan pada saat pendaftaran Hak Tanggungan dilakukan.

1.7. Metode Penelitian

1.7.1. Tipe Penelitian Hukum

Tipe penelitian yang digunakan dalam penulisan ini adalah Penelitian Hukum Normatif, yaitu penelitian yang difokuskan untuk mengkaji penerapan kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif yang berlaku. Penelitian Hukum Normatif dilakukan dengan mengkaji berbagai aturan hukum yang bersifat formil, seperti : undang-undang, peraturan-peraturan serta literatur-literatur yang berisi konsep-konsep teoretis yang kemudian dihubungkan dengan permasalahan yang akan dibahas dalam penelitian ini.¹⁷ Penelitian ini dimaksudkan untuk mencari dan menemukan jawaban untuk memecahkan permasalahan hukum yang dihadapi aparat penegak hukum sehingga diharapkan dari penelitian hukum ini dapat memberikan kontribusi penyelesaian mengenai apa yang seharusnya dapat dilakukan ketika berhadapan

¹⁶ *Ibid.*, 95.

¹⁷ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2005, h. 29.

permasalahan hukum sebagaimana yang diuraikan dalam penelitian ini. Serta untuk selanjutnya bisa diterapkan dalam praktik hukum ke depannya.

1.7.2. Pendekatan Masalah

Untuk menganalisis penelitian ini digunakan pendekatan :

1. Pendekatan Peraturan Perundang-undangan (*Statute Approach*), menurut Peter Mahmud Marzuki "... dilakukan dengan memahami hierarki dan Asas-asas dalam peraturan perundang-undangan.¹⁸ Dalam penelitian ini, dilakukan telaah terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait dengan penyitaan aset dalam tindak pidana pajak ketika aset yang disita masih melekat hak tanggungan.
2. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*), dilakukan dengan mempelajari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin di dalam ilmu hukum, peneliti akan menemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum, dan asas-asas hukum yang relevan dengan isu hukum yang dihadapi. Dalam penelitian ini, dipelajari pandangan-pandangan yang berkaitan dengan penyitaan aset dalam tindak pidana pajak ketika aset yang disita masih melekat hak tanggungan untuk optimalisasi pengembalian keuangan negara yang dijadikan dasar dalam membangun suatu argumentasi hukum dalam memecahkan isu hukum yang saat ini dan ke depannya.

¹⁸ *Ibid.*, 137.

1.7.3. Sumber Bahan Hukum

1.7.3.1 Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer merupakan bahan hukum yang bersifat autoritatif , artinya mempunyai otoritas. Bahan-bahan primer terdiri dari perundang-undangan, catatan-catatan resmi dan risalah dalam pembuatan perundang-undangan dan putusan-putusan hakim¹⁹ Bahan hukum primer dalam penelitian ini berupa peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan hukum pajak dan hukum jaminan. Bahan hukum primer yang digunakan oleh Penulis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945.
2. *Burgerlijk Wetboek*, Staatblad 1874 Nomor 23.
3. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1981 Nomor 76, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3209).
4. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 1996 tentang Hak Tanggungan atas Tanah beserta Benda-Benda yang Berkaitan dengan Tanah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1996 Nomor 42, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3632).
5. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Lembaran Negara Republik Indonesia

¹⁹ *Ibid.*, 181.

Tahun 1999 Nomor 140, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3874).

6. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 129, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3987).
7. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62).
8. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 245, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6573).
9. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736).
10. Peraturan Pemerintah Nomor 92 Tahun 2015 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1983 tentang Pelaksanaan KUHAP.
11. Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 24/PMK.03/2008 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan dengan Surat Paksa dan Penagihan Seketika dan Sekaligus.

12. Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 239/PMK/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan dan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
13. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER-24/PJ/2014 tentang Tata Cara Pelaksanaan Pemblokiran dan Penyitaan Harta Kekayaan Penanggung Pajak yang Tersimpan di Bank Dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa
14. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER-04/PJ/2014 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan, Pemeriksaan Bukti Permulaan dan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
15. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER-04/PJ/2016 tentang Surat, Daftar, Formulir, dan Laporan yang Digunakan dalam Pelaksanaan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
16. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-272/PJ/2002 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan, Pemeriksaan Bukti Permulaan dan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
17. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-06/PJ/2014 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
18. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-01/PJ/2020 tentang Penagihan Utang Pajak dan Biaya Penagihan Pajak yang menjadi Kewajiban Penanggung Pajak atas Wajib Pajak Dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

19. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-29/PJ/2021 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

1.7.3.2. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder guna melengkapi bahan hukum primer. Bahan hukum sekunder berupa semua publikasi tentang hukum, yang bukan merupakan dokumen-dokumen resmi.²⁰ Bahan hukum sekunder yang terutama adalah buku teks karena buku teks berisi mengenai prinsip-prinsip dasar ilmu hukum dan pandangan-pandangan klasik para sarjana yang mempunyai kualifikasi tinggi.²¹ Dalam penelitian ini, bahan hukum sekunder yang digunakan adalah buku-buku teks, makalah dan jurnal hukum yang terkait tentang pajak, tindak pidana pajak, penyitaan, penyitaan aset dan pengembalian keuangan negara.

1.7.4. Prosedur Pengumpulan Bahan Hukum

Pengumpulan bahan hukum dilakukan dengan cara studi kepustakaan untuk memperoleh bahan hukum primer dan sekunder. Studi kepustakaan bahan hukum dikumpulkan dengan cara membaca dan mempelajari bahan-bahan hukum yang memuat informasi tentang pokok bahasan, melalui buku-buku literatur, bahan-bahan lain yang diperoleh selama perkuliahan, serta peraturan perundang-undangan yang berlaku yang berkaitan dengan permasalahan yang akan dibahas. Selanjutnya dikumpulkan menjadi satu sebagai metadata di dalam aplikasi Mendeley sehingga mempermudah penulisan ketika sumber bahan tersebut dibutuhkan.

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*, h. 182.

Selanjutnya bahan hukum tersebut dikorelasikan satu sama lain dengan tujuan memperoleh pembahasan dan penyelesaian permasalahan dari penulisan ini dan akan diuraikan secara sistematis sesuai dengan pokok bahasan dalam penulisan ini.

1.7.5. Analisis Bahan Hukum

Penulisan tesis ini karena berangkat dari kekosongan hukum sehingga untuk analisa bahan hukum dalam penulisan ini adalah dengan menggunakan metode deskriptif analisis. Metode ini yang memusatkan perhatian pada rumusan masalah yang sedang dihadapi lalu mengumpulkan sumber bahan hukum yang sekiranya berkaitan dengan rumusan masalah, dilanjutkan dengan menganalisis secara mendalam dengan studi kepustakaan.²² Dengan metode ini, penelitian akan mengkaji peraturan perundang-undangan, konsep-konsep hukum, teori-teori hukum, prinsip-prinsip hukum maupun doktrin-doktrin hukum yang terkait dengan penyitaan aset yang dibebani hak tanggungan dalam tindak pidana di bidang perpajakan.

1.8. Sistematika Penulisan

Sistematika tesis ini dibagi dalam empat bab yang dalam setiap babnya terdiri dari sub-sub yang menjelaskan bagian-bagian dari permasalahan dalam tesis ini secara sistematis.

Bab I, merupakan Pendahuluan, yang berisi uraian umum dari permasalahan yang dibahas, terdiri dari latar belakang masalah yang mengkaitkan antara teori dengan kenyataan sehingga timbul suatu permasalahan. Tujuan dan manfaat dari

²² *Ibid.*, 241.

penulisan dituangkan dalam sub bab tujuan dan manfaat penulisan yang berisi apa yang hendak dicapai dari penulisan karya ilmiah ini. Selanjutnya tinjauan pustaka yang memaparkan pengertian-pengertian, pendapat para ahli dan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan penulisan ini untuk memperjelas konsep dalam rumusan masalah. Sedangkan pemecahan masalah dilakukan melalui suatu metode yang dijabarkan dalam sub bab metodologi. Yang terakhir adalah sub bab sistematika penulisan yang bertujuan untuk mempermudah mengetahui isi dari penulisan ini.

Bab II, akan membahas rumusan masalah yang pertama, yaitu Keabsahan Penyitaan Aset yang dibebani Hak Tanggungan dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Di dalam pembahasan Bab II ini, penulis akan menguraikan rangkaian penanganan penegakan pidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan, mulai dari tahap pengamatan, pemeriksaan bukti permulaan hingga penyidikan. Dari rangkaian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan tersebut maka dapat dianalisa keabsahan dari penyitaan aset yang dibebani hak tanggungan dikaitkan sudah ada atau belum peraturan pelaksana yang menunjang kewenangan penyitaan aset yang dibebani hak tanggungan oleh Penyidik PPNS Pajak tersebut.

Bab III, menyajikan pembahasan atas permasalahan yang kedua, yaitu Kedudukan Pemegang Hak Tanggungan terhadap Penyitaan Aset yang Dibebani Hak Tanggungan dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Di dalam Bab ini, penulis akan menguraikan kedudukan pemegang hak tanggungan sebagai pemegang jaminan kebendaan ketika berhadapan dengan Ditjen Pajak sebagai kreditur preferen yang

merupakan representasi dari negara atas utang pajak. Negara mempunyai hak mendahului sehingga ketika pemegang jaminan kebendaan berbenturan dengan pemegang hak istimewa yang oleh undang-undang dikecualikan maka akan diperoleh hasil analisa perihal kedudukan pemegang hak tanggungan tersebut.

Bab IV, Penutup yang merupakan akhir keseluruhan uraian dan pembahasan, yang terdiri dari kesimpulan yang berisi jawaban atas masalah yang dikemukakan dan diakhiri dengan saran atas permasalahan yang telah dibahas di dalam Bab II dan Bab III.